

Audience publique du 7 juillet 2005

Recours formé par

Monsieur ..., ...

contre

un bulletin d'impôt émis par le **bureau d'imposition
Echternach**

en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 18926 du rôle, déposée le 1^{er} décembre 2004 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Paul NOESEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., fonctionnaire des P & T, demeurant à L-..., à l'époque en détention préventive au Centre Pénitentiaire de Schrassig, tendant à l'annulation, sinon à la réformation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2001, émis le 11 décembre 2003 par le bureau d'imposition Echternach;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 2 mars 2005;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 25 mars 2005 par Maître Jean-Paul NOESEN pour compte de Monsieur ...;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin critiqué;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Jean-Paul NOESEN et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 11 mai 2005.

En date du 17 janvier 2002, Monsieur ..., préqualifié, fut arrêté et placé en détention préventive dans le cadre d'une instruction pénale entamée à son encontre du chef de faux,

usage de faux, abus de confiance, escroquerie et vol dans le cadre de l'exercice de ses fonctions de président de la Fédération Syndicale des Facteurs et des Travailleurs des Postes et Télécommunications Luxembourg (FSFL).

Suite notamment à une lettre ouverte de Monsieur ... publiée dans l'édition du « *Luxemburger Wort* » du 16 mars 2002, le préposé du bureau d'imposition Echternach de la section personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », s'adressa le 12 février 2003 à Monsieur ... dans les termes suivants :

« Me référant à divers articles parus dans la presse luxembourgeoise, le soussigné est d'avis que vos déclarations pour l'impôt sur le revenu et celles pour l'impôt sur la fortune des années 1993 à 1995 sont incomplètes et inexactes.

En effet, selon une lettre (droit de réponse – signée Jos. ...) parue dans l'édition du « Luxemburger Wort » du samedi 16 mars 2002, vous admettez avoir disposé de plus de revenus (tant indigènes qu'étrangers) et de plus de fortune que ceux notés dans vos déclarations fiscales.

Par conséquent, je vous prie de compléter lesdites déclarations notamment sur les points suivants :

1) vos revenus de capitaux tant propres que votre quote-part dans les revenus en commun avec un ou des tiers ;

2) vos revenus de location tant propres que votre quote-part dans les revenus en commun avec un ou des tiers ;

3) vos revenus nets divers tant propres que votre quote-part dans les revenus en commun avec un ou des tiers ;

4) les éléments de fortune immobilière (indigène et étrangère) et autres éléments de fortune, tant vos propres que votre quote-part dans ceux en commun avec un ou des tiers.

Vous voudrez remettre lesdits compléments pour le 31 mars 2003 au plus tard.

Tous ces renseignements vous sont demandés en application des paragraphes 144 et 145 de la loi générale des impôts dont je joins une photocopie à la présente ».

Monsieur ... fit répondre par courrier de son mandataire du 14 février 2003 qu'il contestait avoir disposé d'éléments de revenus ou de fortune autres que ceux indiqués dans ses déclarations fiscales et relevait qu'il se serait approprié de manière temporaire et précaire des éléments de fortune mobilière et immobilière dont les bénéficiaires économiques réels seraient des tierces personnes pour les détenir seulement à titre de dirigeant d'une organisation syndicale, à son tour dépositaire des avoirs en cause, de manière qu'aucun revenu imposable ne saurait lui être imputé de ce chef. Il formula encore une demande d'accès à son dossier sur base de l'article 11 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 concernant la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes. A travers un second courrier de son mandataire du 6 mars 2003, Monsieur ... réitéra sa déclaration que « *les déclarations fiscales de Monsieur ... pour les années 1993 à 1995, pour l'établissement desquelles il a d'ailleurs eu recours à une personne compétente, reflètent fidèlement la situation patrimoniale de Monsieur ...* ».

Le préposé du bureau d'imposition prit position par lettre du 28 mars 2003 adressée au mandataire de Monsieur ... et libellée comme suit :

« J'accuse réception de vos lettres des 14 février et 6 mars 2003 concernant votre mandant Monsieur Jos.

De votre courrier du 14 février 2003, je retiens que vous êtes le mandataire de Monsieur Jos. ... uniquement et que vous n'agissez pas en tant que conseil de son épouse Madame Marie-Jeanne Michel.

Vous demandez à venir consulter le dossier de votre client en vertu de l'article 11 du règlement du 8 juin 1979. Je ne puis cependant déférer à votre requête puisque la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse, énonce clairement dans son article 5 qu'elle ne s'applique pas en matière de contributions directes.

En ce qui concerne le fond de ma demande, je vous rappelle que la loi générale des impôts oblige le contribuable à collaborer à l'établissement exact de ses revenus et fortune. Je ne vois aucun intérêt pour votre mandant de vouloir se soustraire à ces obligations. Cela lui donnerait, au contraire, la possibilité de se départir des accusations qui sont portées contre lui et contre lesquelles il se défend. Je me permets par conséquent de mettre en demeure votre mandant de me déclarer ses revenus manquants pour le 30 avril 2003 au plus tard. Passé ce délai, à défaut de réponse, je me verrai dans l'obligation d'évaluer les revenus non déclarés par voie de taxation suivant le paragraphe 217 de la loi générale des impôts.

Quant à votre lettre du 6 mars 2003, à moins que votre mandataire n'allègue le secret vis-à-vis de lui-même, je ne vois pas en quoi le paragraphe § 178bis de la loi générale des impôts pourrait constituer un obstacle à ma demande ».

Par courrier de son mandataire du 25 avril 2003, Monsieur ... indiqua au bureau d'imposition notamment les éléments suivants :

« Le moment clé du dossier, à savoir le moment où Monsieur ... a effectivement prélevé 300 millions LUF sur les comptes de la FSFL à la BCEE vers un compte auprès de la SBS, aujourd'hui UBS à Luxembourg, se situe seulement en septembre ou octobre 1993.

Jusqu'à cette date, le compte fonctionnait tout à fait normalement, si ce n'est que la FSFL faisait de fortes pertes sur devises.

Si Monsieur ... a dès lors dévié de l'argent de la BCEE vers la SBS, d'ailleurs sur conseil d'un employé de la BCEE, c'est pour les confier à un gestionnaire de fonds en Suisse qui devait rattraper ces pertes.

De 1993 à 1998, la seule préoccupation de Monsieur ... était de boucher le trou de plus de 50 millions, causé en son temps à la BCEE, et à ce moment-là, il n'était pas encore question pour lui de prélever des montants significatifs.

De 1993 à 1998, Monsieur ... a d'ailleurs continué à encaisser des pertes, qui à supposer qu'il ait eu des revenus ultérieurement, seraient logiquement fiscalement déductibles.

L'affaire a pris une autre tournure vers 1998 et 1999 lorsque la bourse a, comme nous le savons tous, augmenté de manière spectaculaire et que Monsieur ... a subitement commencé à faire des bénéfices importants.

C'est à ce moment-là qu'il a commencé à acheter un finca, un yacht, à investir à Consdorf, etc... .

C'est aussi à ce moment-là qu'il a commencé à prélever de l'argent de manière plus massive à des fins personnelles.

Pour ce qui est de ces montants prélevés à titre personnel, sachez que la Police Judiciaire en a dressé un décompte exact, qui contient certaines erreurs, mais qui figure au dossier répressif.

Cependant, pour le moment, tant que l'instruction n'est pas close, je ne dispose pas d'une copie du dossier répressif et à vrai dire, personne hormis le juge d'instruction ne dispose d'une copie du dossier répressif, votre administration n'y ayant pas accès non plus.

Vous voudrez noter également que Monsieur ... ne dispose plus de la moindre pièce alors que tous ses papiers ont été saisis, qu'une bonne partie des papiers a d'ailleurs été égarée plus ou moins volontairement, que d'autres papiers ont été carrément détournés par des personnes qui n'avaient rien à voir avec l'enquête, de sorte que pour le moment, il n'est absolument pas en mesure de faire une quelconque déclaration.

Je vous propose dès lors ce qui suit :

L'instruction de Monsieur ... sera vraisemblablement clôturée en automne 2003.

A ce moment, je me ferai remettre par les services du Parquet, une copie complète du dossier.

Je viendrai ensuite vous trouver à votre bureau avec la liste établie par la Police Judiciaire et nous verrons ensemble s'il y a effectivement lieu de dresser une déclaration complémentaire ou non.

Vous verrez que les montants ainsi détournés sont très loin de ce qui a été annoncé dans la presse.

Je me souviens toujours que la page de couverture de la Revue lors de l'arrestation de Monsieur ... annonçait « 5 Millionen Euros verpulvert ».

Si nous parlions de 5 millions de LUF, nous serions plus près de la réalité, et encore ! De plus faut-il savoir que ces montants se répartissent sur les exercices 1998, 1999, 2000 et 2001.

Reste ensuite à voir si du point de vue juridique, on peut parler de « revenus », car si ce sont des revenus, cela devrait signifier que Monsieur ... les aurait définitivement acquis, et pourrait dès lors les garder, ce avec quoi les facteurs ne seraient probablement pas tellement d'accord. Eu égard au caractère tout à fait précaire de la détention de certains avoirs, la qualification de revenu me semble en effet être erronée, sans parler du fait que les « frais d'obtention » de ces revenus seraient alors déductibles.

Monsieur ... est disposé à jouer franc jeu avec les impôts au même titre où il a joué franc jeu avec la justice dès le départ de son arrestation.

Vous constaterez en fin de compte qu'au niveau des chiffres concrets, on parle de montants non significatifs.

Je puis cependant vous dire qu'en vous fixant sur 1993, par une imposition d'office, qui sera de toute manière suivie d'un recours de ma part, vous perdez votre temps.

Les exercices susceptibles de vous intéresser, sont ceux que je vous ai cités, mais les résultats concrets sont très loin de ceux que vous attendez ».

Le préposé du bureau d'imposition réagit suivant un courrier du 24 juillet 2003 à l'énoncé suivant :

« Par ma lettre du 28 mars 2003, donnant suite à ma requête du 12 février 2003, je vous ai invité à nouveau à déclarer les revenus manquants de votre mandant, Monsieur

Votre réponse du 25 avril dernier n'est pas éloquente sur les faits et, à défaut d'indications précises, je me vois forcé, dans l'intérêt de la sauvegarde des intérêts du Trésor public d'établir les revenus manquants par voie de taxation (§ 217 AO), d'autant plus que l'administration tend à savoir qu'en votre qualité d'avocat de Monsieur ... vous avez à tout moment accès aux dossiers et pièces de votre mandant auprès du juge d'instruction.

Cette taxation englobe tous les prélèvements (donc tous les produits) qui ont été opérés par votre mandant pour s'approprier des revenus et fortune en nom propre.

L'affectation de ces opérations (spéculation, acquisition de biens immobiliers ou mobiliers etc. ...) n'enlève en rien le caractère d'imposabilité à ces transactions.

A cet effet, je dois vous rappeler que dans toute ma correspondance je ne me suis préoccupé que des revenus et fortune de votre mandant à l'opposé de vos observations.

Par ailleurs, l'imposition des revenus non déclarés me semble d'autant plus pertinente que votre mandant continue à considérer les deniers comme les siens, puisqu'il entend justement payer ses impôts personnels des fonds à restituer.

Vos réflexions sur ce point et votre mise en garde à l'adresse de l'administration des contributions m'étonnent, et je me permets de vous signaler que de telles remarques ne me semblent pas cadrer avec les principes essentiels énumérés dans le règlement interne de l'ordre des avocats et dont je ne cite que « la délicatesse, la modération et la courtoisie », principes qualifiés comme étant d'impérieux devoirs pour l'avocat ».

En date du même jour, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur ... des bulletins de l'impôt sur le revenu rectificatifs pour les années 1993 à 2000, lesquels comportèrent les détails suivants concernant ces impositions :

« A défaut de suite donnée à la demande du bureau d'imposition du 12 février 2003, réitérée le 28 mars 2003, de compléter votre déclaration pour l'impôt sur le revenu, les revenus non déclarés ont été évalués en exécution du paragraphe 217 AO.

Le bulletin d'impôt comprend les bénéfices et revenus supplémentaires non déclarés suivants.

Les taux appliqués aux diverses transactions financières sont ceux utilisés dans le secteur bancaire.

Bénéfice commercial : Commissions nettes sur placements : [suivent les montants pour les années d'imposition respectives]

Bén. Prof. Libérale : Honoraires nets pour gestion de placements à raison de 50.000 Luf/mois.

Rev. Capitaux : Intérêts non déclarés évalués [suivent les montants pour les années d'imposition respectives] – abattement art. 115, n° 15 et frais d'obtention forfaitaires.

Impôt commercial communal : 0 Luf ».

Par courrier du 24 juillet 2003, le préposé du bureau d'imposition informa Monsieur ... de ce qui suit :

« Dans le cadre de l'instruction de votre déclaration d'impôt sur le revenu de l'année 2001, il ressort que le bureau d'imposition doit envisager de procéder aux modifications suivantes :

Revenus non déclarés

- *Bénéfice commercial /contribuable*
Commissions nettes sur placements :
0.3% de 300.000.000.- Luf
- *Bén. Prof. Libérale/contribuable :*
Honoraires nets pour gestion de placements :
50.000 Luf/ mois
- *Rev. Capitaux/contribuable*
Intérêts non déclarés :
3,25% de 300.000.000 Luf.

En vertu du § 205 (3) de la Loi Générale des Impôts vous êtes invités à présenter vos objections éventuelles pour le 25 août 2003 au plus tard.

Passé ce délai, il sera procédé aux impositions envisagées en exécution du paragraphe 217 AO ».

Par courrier du 4 août 2003, le mandataire de Monsieur ... s'adressa au juge d'instruction en charge de l'instruction à l'encontre de Monsieur ... pour solliciter en substance un accès au dossier afin d'obtenir la délivrance de copies des procès-verbaux et autres pièces afin de lui permettre *« une défense efficace de Monsieur ..., et par ricochet, des épargnants, dans le cadre du recours à introduire contre les taxations d'office intervenues »*. D'après les éléments soumis au tribunal, cette demande est restée sans réponse de la part du juge d'instruction compétent.

Suivant courrier de son mandataire du 20 août 2003, Monsieur ... prit position face à ce courrier du préposé du bureau d'imposition du 24 juillet 2003 concernant l'année d'imposition 2001 dans les termes suivants :

« Faisant suite à votre courrier du 24 juillet 2003, visant à demander les observations de Monsieur ... en vue d'une éventuelle imposition sur le revenu de l'année 2001, j'ai l'honneur de vous répondre ce qui suit :

- 1) Monsieur ... n'a touché aucune commission sur placement. Pourquoi est-ce que la Banque UBS payerait une commission à Monsieur ... pour le placement de montants dont elle croit que se sont les siens ?*
- 2) De même, Monsieur ... n'a exercé aucune charge rémunérée pour gestion de placement. Ses fonctions en tant que gestionnaire du fond de placement de la FSFL n'étaient pas rémunérées.*
- 3) Finalement, Monsieur ... n'a pas touché d'intérêts non déclarés. En effet, les revenus de capitaux placés sous le nom de Monsieur ... ne l'étaient en réalité qu'à titre de fiduciaire pour compte des épargnants de la FSFL, ainsi que j'avais déjà l'occasion de vous l'écrire.*
- 4) Une taxation d'office de peut pas être basé sur de simples suppositions, supputations, impressions, donnant lieu à des fixations de chiffres totalement arbitraires.*

Selon la dernière prise de position du Parquet, l'instruction du dossier de Monsieur ... sera terminée avant Noël, et à ce moment, j'obtiendrait délivrance de l'entièreté du dossier.

Je réitère mon offre déjà formulée dans votre courrier dans mon courrier du 25 avril 2003, consistant à venir vous trouver à votre bureau avec le dossier, et plus particulièrement avec la liste établie par la Police Judiciaire comportant l'affectation des montants déviés et nous verrons ensemble s'il y a effectivement lieu de dresser une déclaration complémentaire ou non.

Monsieur ... offre donc sa collaboration pleine et entière avec votre Administration. En l'absence de tout risque de prescription, une imposition d'office précipitée n'est pas justifiée ».

Monsieur ... fit introduire devant le directeur de l'administration des Contributions directes à l'encontre de ces huit bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu pour les années 1993 à 2000 huit réclamations séparées datées au 27 octobre 2003.

En date du 11 décembre 2003, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur ... le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2001 lequel comporta les détails suivants concernant cette imposition :

« 1) Imposition suivant lettre du 24 juillet 2003 – Application du § 205 (3) de la loi générale des impôts.

2) Lettre du 20 août 2003 de Me Jean-Paul Noesen : Les arguments présentés non accompagnés de preuves irréfutables ne peuvent avoir des répercussions sur la taxation envisagée et exécutée par la présente. Une offre de collaboration dénuée des faits (chiffres) valables ne peut être considérée.

3) Imposition :

Commission sur placements : $3.000.000.- \times 3\% = 900.000.-$ LUF.

Libérale : le montant de 600.000.- LUF. A été ajouté au revenu déclaré pour recettes de gestion sur placements.

Capitaux : $300.000.000.- \times 3,25\% = 9.750.000.-$ LUF – abattements tarifaires 122.000.- = 9.628.000.- LUF.

Les taux appliqués aux diverses transactions financières sont ceux utilisés dans le secteur bancaire.

Location : imposition part de location non-déclarée – communauté ... Frères et Sœurs – Bureau Wiltz .. ».

Monsieur ... fit introduire devant le directeur de l'administration des Contributions directes à l'encontre de ce bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2001 une réclamation par courrier de son mandataire du 27 janvier 2004.

A défaut de décision prise par ledit directeur suite à ses réclamations du 27 octobre 2003 concernant les années 1993 à 2000, Monsieur ... fit introduire, par requêtes séparées déposées le 4 mai 2004, des recours contentieux tendant à l'annulation, sinon la réformation de ces huit bulletins de l'impôt sur le revenu rectificatifs émis le 24 juillet 2003. Ces recours, inscrits sous les numéros 18011, 18012, 18013, 18014, 18015, 18016, 18017 et 18018 du rôle, firent l'objet d'un jugement définitif du tribunal administratif du 17 février 2005 ayant

joint ces huit recours et ayant, dans le cadre du recours en réformation introduit, annulé les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu pour les années 1993 à 2000.

A défaut de décision prise par le directeur suite à sa réclamation du 27 janvier 2004 concernant l'année d'imposition 2001, Monsieur ... a fait introduire, par requête déposée le 1^{er} décembre 2004, un recours contentieux tendant à l'annulation, sinon à la réformation de ce bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2001 émis le 11 décembre 2003.

Alors même que la requête introductive conclut principalement à l'annulation du bulletin d'impôt critiqué, le tribunal est néanmoins tenu de vérifier d'abord si un recours au fond est prévu en la présente matière, étant donné que l'ouverture de cette voie de recours entraîne l'irrecevabilité du recours principal en annulation.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre un bulletin de l'impôt sur le revenu en l'absence d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ce même bulletin. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit et le recours principal en annulation doit être déclaré irrecevable.

Concernant le recours en réformation, il y a lieu de constater que, si le délégué du gouvernement critique à bon droit la demande formulée dans le dispositif de la requête introductive qui entend contester une « *décision de taxation* » en relevant qu'une taxation de revenus ne constitue pas une décision distincte susceptible de recours mais une base parmi d'autres de la cote d'impôt fixée par le bulletin qui seule peut être contestée par un recours contentieux, cette imprécision n'est pas de nature à affecter la recevabilité du recours en réformation, étant donné qu'il se dégage du libellé global de la requête introductive que le demandeur entend mettre en cause la cote d'impôt fixée à son encontre par le bulletin d'impôt du 11 décembre 2003 et fondée en large partie sur la taxation de revenus litigieuse.

Dans la mesure où le recours subsidiaire en réformation a été ainsi introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

Le demandeur conclut d'abord à la jonction de son recours avec les huit recours contentieux déposés le 4 mai 2004. Cette demande est cependant à abjurer, étant donné que lesdits huit recours ont déjà fait l'objet d'un jugement définitif du tribunal administratif du 17 février 2005 ayant joint ces huit recours et ayant, dans le cadre du recours en réformation introduit, annulé les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 1993 à 2000.

Le demandeur expose liminairement que « *l'affaire ... est une affaire éminemment politique* » et que « *l'imposition d'office pratiquée pour des montants fantaisistes* » serait une des méthodes employées pour « *l'achever économiquement et psychologiquement* » au vu notamment des saisies pratiquées sur son salaire et la pension de son épouse.

Il demande également la communication du dossier fiscal intégral. Or, dans la mesure où le dossier fiscal a été déposé au greffe du tribunal administratif le 26 avril 2005 et que le mandataire du demandeur a pu en prendre inspection, cette demande est à considérer comme étant devenue sans objet.

Quant au fond, le demandeur reprend son argumentation contenue dans sa réclamation du 27 janvier 2004 et conteste d'abord la perception d'un bénéfice commercial

sous forme de commissions sur placement en soulevant la question de savoir pourquoi l'Union de Banques Suisses (UBS) lui aurait versé des commissions alors qu'elle croyait que les montants investis lui appartiendraient et en affirmant qu'aucun des organismes dépositaires des deniers de la FSFL ne lui aurait versé la moindre commission. Quant aux honoraires nets pour gestion de placements également taxés par le bureau d'imposition, le demandeur soutient qu'il n'aurait exercé aucune charge rémunérée pour la gestion de placements et que ses fonctions en tant que gestionnaire du fond de placement de la FSFL n'auraient pas été rémunérées. Enfin, quant aux revenus de capitaux lui imputés, le demandeur dénie avoir touché des intérêts non déclarés et relève que les capitaux placés sous son nom ne l'auraient en réalité été qu'à titre de fiduciaire pour compte des épargnants de la FSFL.

Le demandeur conclut que la façon de procéder du bureau d'imposition violerait l'article 1^{er} du premier Protocole additionnel du 20 mars 1952 à la Convention des droits de l'homme et des libertés fondamentales, signée le 4 novembre 1950, non seulement en ce qui le concernerait lui-même, mais également et par ricochet les épargnants de la FSFL puisque chaque centime prélevé indûment sur ses avoirs en vertu d'une imposition totalement arbitraire serait perdu pour leur indemnisation. Il considère à cet égard que la taxation d'office en cause serait basée sur de « *simples suppositions, supputations ou impressions, donnant lieu à des fixations de chiffres totalement arbitraires* » et qu'elle serait complètement erronée. Le demandeur réitère son engagement à une collaboration sans restriction dès qu'il pourrait disposer de tous ses documents suite à la clôture de l'instruction pénale.

Il sollicite la réformation de la taxation « *par la mise à zéro* » des montants lui imputés de ce chef. Finalement, il formule une offre de preuve par témoins tendant à prouver qu'il n'aurait touché durant l'année d'imposition en cause ni des honoraires ni des commissions, contrairement à ce qu'avancerait le bureau d'imposition.

Le délégué du gouvernement rétorque qu'au vu des éléments divulgués par la voie de la presse et notamment des déclarations du demandeur publiées dans l'édition du *Luxemburger Wort* du 16 mars 2002, le bureau d'imposition aurait été en droit d'admettre que le demandeur aurait disposé, pour les faire fructifier, de la somme de trois cent millions de francs comme s'il s'agissait des siens et en aurait profité pour financer certaines acquisitions et un certain train de vie et qu'à défaut de toute indication y afférente dans sa déclaration d'impôt pour l'année 2001, le bureau d'imposition aurait été obligé d'instruire et de solliciter du demandeur toutes les explications et précisions nécessaires à une juste imposition. Le représentant étatique ajoute qu'à travers son courrier du 20 août 2003, le mandataire du demandeur aurait certes formulé une offre de collaboration, obligation qui lui incomberait de toute façon conformément au paragraphe 170 AO, mais se serait gardé de fournir la moindre observation ou précision permettant de déterminer les revenus réels de l'année 2001, contrairement aux développements contenus dans le courrier antérieur du 25 avril 2003 dans lequel il avait admis l'existence de prélèvements de certaines sommes d'argent, de manière que cette rétention inadmissible d'informations par le demandeur aurait légitimé le bureau d'imposition à tirer les conclusions appropriées de cette obstruction et à procéder par voie de taxation. Le délégué du gouvernement estime qu'un dégrèvement d'impôt par correction des revenus taxés se heurte au fait que le tribunal n'en saurait pas plus que le bureau d'imposition sur les revenus non déclarés du demandeur en 2001 « *et cela bien que ce dernier soit apparemment en liberté depuis l'été et ait donc été en mesure d'étoffer quelque peu le présent recours* » et il conclut que, dans la mesure où le demandeur n'aurait pas mis le tribunal en mesure de remplacer la taxation du bureau d'imposition par une taxation mieux assise, le recours laisserait d'être fondé.

Le demandeur fait répliquer que le délégué du gouvernement dévierait l'attention vers de faux problèmes, au motif que la taxation incriminée n'aurait pas porté sur des avantages en nature, mais sur des suppositions quant à des commissions sur placement, des honoraires pour gestion de placements et des revenus de capitaux mobiliers pour lesquels aucun indice de leur existence n'aurait été présenté en cause. Il demande de reprendre la motivation contenue dans le jugement prévisé du 17 février 2005 et de procéder à la réformation du bulletin d'impôt du 11 décembre 2003 et il ajoute qu'il resterait malgré sa libération dans l'impossibilité « *d'étoffer son dossier* » au motif que « *le dossier répressif est toujours sous les verrous* ».

Le paragraphe 204 (1) AO, en disposant que « *das Finanzamt hat die steuerpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind. Es hat Angaben der Steuerpflichtigen auch zugunsten der Steuerpflichtigen zu prüfen* », instaure le principe de l'examen et de l'instruction d'office des cas d'imposition. Le paragraphe 205 AO ajoute dans ses deux premiers alinéas que „(1) *das Finanzamt hat die Steuererklärungen (§ 166) zu prüfen. Soweit nötig, hat es tunlichst durch schriftliche Aufforderung zu veranlassen, dass Lücken ergänzt und Zweifel beseitigt werden.* (2) *Trägt das Finanzamt Bedenken gegen die Richtigkeit der Erklärung, so hat es, wenn nötig, Ermittlungen vorzunehmen. Es kann den Steuerpflichtigen, falls eine Aufforderung zu schriftlicher Erklärung nicht angezeigt ist oder keinen Erfolg hat, vorladen und ihn nach den §§ 170 ff. zu Auskunft und weiteren Nachweisungen anhalten*“.

En l'espèce, il est incontesté qu'une instruction pénale a été ouverte à l'encontre du demandeur et que depuis le 19 janvier 2002, la presse tant radiodiffusée qu'écrite a fait largement et de manière répétée état de détournements de fonds par le demandeur au détriment des membres de la FSFL depuis l'année 1993 et notamment de prélèvements de montants substantiels à des fins privées, ainsi qu'en témoigne plus particulièrement le dossier de presse faisant partie du dossier fiscal du demandeur.

Dans ces circonstances, le bureau d'imposition pouvait valablement considérer que les éléments de fait ainsi divulgués par la presse étaient susceptibles de constituer des indices de l'existence possible de bases d'imposition imputables au demandeur, mais non révélées par ce dernier à travers ses déclarations d'impôt pour les années concernées, dont celle pour l'année 2001 déposée le 23 août 2002, et entamer une procédure d'instruction concernant les impositions du demandeur à partir de l'année 1993 jusqu'à son arrestation. C'est encore en se conformant au paragraphe 209 (1) AO que le bureau d'imposition s'est adressé de prime abord au demandeur en qualité de contribuable concerné pour lui demander à travers son courrier précité du 12 février 2003 de soumettre des déclarations complémentaires pour les années 1993 à 1995 renseignant les recettes non déclarées jusque lors.

Il est encore constant que suite à cette invitation de la part du bureau d'imposition, le demandeur n'a pas fait déposer des déclarations de l'impôt sur le revenu complémentaires, mais qu'à travers les courriers de son mandataire des 14 février, 6 mars et 25 avril 2003, il contesta d'abord avoir disposé d'éléments de revenus ou de fortune imposables dans son chef autres que ceux indiqués dans ses déclarations fiscales, mais que, suivant le courrier de son mandataire du 25 avril 2003, releva que « *de 1993 à 1998, ... il n'était pas encore question pour lui de prélever des montants significatifs* », tandis qu'à partir de l'année 1998, il a « *commencé à acheter un finca, un yacht, à investir à Consdorf, etc ...* » et « *commencé à prélever de l'argent de manière plus massive à des fins personnelles* », le seul montant concrètement indiqué concernant les prélèvements personnels étant celui de 5 millions de francs, qualifié comme étant « *plus près de la réalité* » et se répartissant sur les années 1998 à 2001. Il y a encore lieu

d'admettre comme étant constant en cause, ainsi que l'affirme le demandeur sans être contredit, que tous les documents et pièces qui seraient de nature à établir si le demandeur a bénéficié de recettes dans le cadre de sa gestion des fonds de la FSFL et, dans l'affirmative, leur nature et leur import, ont fait l'objet de saisies et se trouvaient durant toute l'instruction diligente par le bureau d'imposition et encore actuellement au dossier relatif à l'instruction pénale en cours. Le demandeur a encore fait état de sa disponibilité à collaborer avec le bureau d'imposition pour l'établissement exact d'éventuelles recettes non déclarées et a proposé d'y procéder une fois qu'il pourrait disposer de copies des pièces du dossier relatif à l'instruction pénale, lequel comporterait plus particulièrement un décompte des prélèvements personnels dressé par la police judiciaire. A travers le courrier de son mandataire du 20 août 2003, le demandeur contesta l'existence des chefs de revenus lui imputés tant dans les bulletins rectificatifs du 24 juillet 2003 que dans le courrier du préposé du bureau d'imposition du même jour pour l'année 2001, sans pour autant préciser d'autres chefs de revenus non déclarés dont il aurait bénéficié, et la justification de la taxation d'office et il réitéra l'offre contenue dans son courrier antérieur du 25 avril 2003.

En considération de ces éléments, le bureau d'imposition était en droit d'estimer que l'existence de prélèvements personnels du demandeur était avérée et que ces derniers étaient susceptibles soit de constituer eux-mêmes des recettes supplémentaires imposables, soit d'avoir généré des recettes imposables dans le chef du demandeur et non déclarées, mais qu'au vu des éléments fragmentaires à sa disposition, il lui était impossible d'opérer une qualification correcte et d'asseoir avec la précision requise la base imposable à défaut par le demandeur de lui avoir soumis des données chiffrées plus ou moins précises, même en l'absence de pièces susceptibles de corroborer ces déclarations.

Face à cet état du cas d'imposition du demandeur, le bureau d'imposition s'est décidé à procéder à une taxation d'office prévue par le paragraphe 217 AO et il y a lieu d'examiner si, en considération de l'ensemble des éléments ci-avant décrits, le bureau d'imposition pouvait valablement fixer définitivement une obligation fiscale dans le chef du demandeur par cette voie.

Le paragraphe 217 AO dispose :

« (1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, die für eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».

Cette disposition soumet l'application d'une taxation de revenus à la condition que le bureau d'imposition puisse valablement considérer, au vu des circonstances du cas d'imposition, qu'il se trouve dans l'impossibilité *définitive* de déterminer l'existence ou le *quantum* de certaines bases d'imposition sur base des éléments factuels à sa disposition. Cette impossibilité peut notamment être la conséquence de l'absence d'informations fournies par le contribuable - soit en raison de son refus de délivrer, dans le cadre de son obligation de collaboration, des éléments dont l'exigence de production n'est pas disproportionnée, soit en raison de l'impossibilité matérielle pour lui de soumettre des indications concrètes – et de

l'indisponibilité pour le bureau d'imposition, même en usant de ses pouvoirs d'investigation, d'autres moyens proportionnés de nature à établir ces bases d'imposition.

Or, en l'espèce, il découle des développements ci-dessus que tous les documents qui auraient permis de retracer les activités litigieuses du demandeur et les revenus en retirés le cas échéant se trouvaient durant toute la procédure administrative depuis le courrier du bureau d'imposition du 12 février 2003 jusqu'après l'introduction de la réclamation du 27 janvier 2004 inclus dans le dossier relatif à l'instruction pénale en cours, lequel était couvert par le secret d'instruction et donc inaccessible tant pour le demandeur que pour le bureau d'imposition. Cependant, cette circonstance ne peut pas être considérée comme permettant la conclusion que ces documents seraient définitivement indisponibles, étant donné qu'il était et reste prévisible que cette instruction serait clôturée dans un futur plus ou moins rapproché et que le demandeur pourrait dès lors soumettre, dans le cadre de son devoir de collaboration, une copie de ce dossier aux fins de détermination des revenus éventuellement perçus du chef de ses activités au sein de la FSFL. S'y ajoute que le délai de prescription pour cette imposition était et est encore actuellement loin d'être sur le point d'expirer.

De plus, si le délégué du gouvernement épingle le fait que le demandeur n'a pas non plus fourni dans ses différents courriers à l'adresse du bureau d'imposition des indications chiffrées plus précises quant aux prélèvements par lui opérés même à défaut de pièces afférentes soumises au bureau d'imposition et a renvoyé à sa disposition à voir enquêter son cas d'imposition sur base des éléments du dossier relatif à l'instruction pénale, cette attitude ne peut cependant être considérée comme procédant d'un refus de collaboration qu'en cas d'indisponibilité définitive de tout document qui serait de nature à permettre la fixation correcte de l'impôt. Or, en l'espèce, au vu de l'existence du dossier relatif à l'instruction pénale en cours susceptible de comporter un nombre important de pièces apparemment de nature à permettre de retracer les opérations financières accomplies et les prélèvements opérés par le demandeur pour l'ensemble des années d'imposition en cause dont l'année 2001, cette même attitude du demandeur est à considérer comme fondée sur la volonté légitime de voir son obligation fiscale déterminée non pas sur base de suppositions, mais sur base des éléments précis et circonstanciés dudit dossier dont la disponibilité à des fins d'imposition était raisonnablement prévisible. Il s'ensuit qu'en considération de ces éléments, le bureau d'imposition ne pouvait pas valablement apprécier qu'il lui serait impossible de déterminer des bases d'imposition non antérieurement déclarées par le demandeur sans recourir à la voie de la taxation d'office, mais qu'il lui aurait incombé de ne procéder à l'imposition pour l'année 2001 qu'une fois que les éléments contenus au dossier relatif à l'instruction pénale lui étaient accessibles.

Il découle de ces développements qu'en l'état actuel du dossier, les conditions pour la fixation de bases d'imposition additionnelles par rapport à la déclaration d'impôt du demandeur pour l'année 2001 par la voie de la taxation d'office des chefs de revenus non déclarés de commissions sur placement, des honoraires pour gestion de placements et des revenus de capitaux mobiliers ne se trouvaient pas vérifiées en l'espèce et que le bulletin d'impôt critiqué du 11 décembre 2003 encourt la réformation en ce sens, étant entendu que nonobstant le présent jugement de réformation, le bureau d'imposition conserve la faculté d'émettre ultérieurement un bulletin rectificatif en application du paragraphe 222 n° 1 AO sur base des éléments nouveaux révélés lors de l'examen du dossier relatif à l'instruction pénale.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,
déclare le recours en annulation introduit irrecevable,
reçoit le recours en réformation en la forme,
dit que la demande en production du dossier fiscal du demandeur est devenue sans objet,
au fond, déclare le recours justifié,
partant, par réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2001 du 11 décembre 2003, dit qu'en l'état actuel du dossier, il y a lieu de faire abstraction des chefs de revenus de commissions sur placement, des honoraires pour gestion de placements et des revenus de capitaux mobiliers tels qu'imputés au demandeur par voie de taxation d'office,
renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent,
condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par:

M. CAMPILL, vice-président,

M. SCHROEDER, premier juge,

Mme GILLARDIN, juge,

et lu à l'audience publique du 7 juillet 2005 par le vice-président en présence de M. LEGILLE, greffier.

LEGILLE

CAMPILL